STAATSCOURANT
Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden sinds 1814.
Nr. 9680
26 februari 2016

Algemene wet bestuursrecht. Algemene wet inzake rijksbelastingen. Burgerlijk wetboek; Besluit Fiscaal Bestuursrecht

15 februari 2016
Nr. BLKB 2016/19
Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het Besluit fiscaal bestuursrecht van 7 januari 2015, nr. BLKB2015/62. Naast enkele redactionele wijzigingen is het beleid op punten verduidelijkt en zijn enkele onderwerpen toegevoegd.

1. Inleiding

In dit besluit heb ik mijn beleid dat ziet op het fiscale bestuursrecht neergelegd. Ook wordt aandacht besteed aan enkele civielrechtelijke aspecten. Dit besluit bevat enkele goedkeuringen met toepassing van de zogenoemde hardheidsclausule (zie artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen). Naast actualisering van teksten en verwijzingen en redactionele wijzigingen is het volgende toegevoegd of aangepast ten opzichte van het besluit van7 januari 2015, nr. BLKB2015/62:
- In Paragraaf 3 inzake vooroverleg en Paragraaf 4 inzake fiscale grensverkenning is verduidelijkt welke situaties kunnen leiden tot vooroverleg met de Belastingdienst.
- In Paragraaf 6 inzake elektronisch berichtenverkeer is de werkwijze van de Belastingdienst bij grote hoeveelheden e-mailberichten verduidelijkt. Deze paragraaf is niet van toepassing op berichtenverkeer dat valt onder toepassing van de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst en de daarmee samenhangende regelingen.
- In Paragraaf 10, onderdeel 6 is de passage over welke gegevens niet leiden tot uitstel van een beslissing verduidelijkt.
- Paragraaf 13 is nieuw en omschrijft welke belastingplichtigen door de Belastingdienst worden uitgenodigd tot het doen van aangifte.
- Paragraaf 19 is nieuw en ziet op de mogelijkheid belastingrente in bepaalde situaties te beperken als na aangifte erfbelasting de WOZ-waarde van een onroerende zaak die tot de nalatenschap behoort, wordt bijgesteld.
- In Paragraaf 23, onderdeel 9 is het begin van de termijn bij ambtshalve vermindering of teruggaaf in de tekst redactioneel verduidelijkt. Daarnaast is in onderdeel 13 benadrukt welke rechtsregels van toepassing zijn op het moment dat een verzoek om ambtshalve teruggaaf of vermindering wordt gedaan. In onderdeel 16 is ‘belastingplichtige’ gewijzigd in ‘belanghebbende’ omdat ook bij een eenzijdige correctie tot overleg kan worden overgegaan.
- Paragraaf 24 is nieuw en beschrijft de wijze waarop de Belastingdienst kan aantonen dat bepaalde documenten verzonden zijn.
- In Paragraaf 25, onderdeel 11, is sub a toegevoegd: bezwaar- en proceskostenvergoeding.

1.1 Gebruikte afkortingen

Adw: Algemene douanewet
Awb: Algemene wet bestuursrecht
AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen
IW 1990: Invorderingswet 1990
Wna: Wet op het notarisambt
Website Belastingdienst: www.belastingdienst.nl
Vpb: Vennootschapsbelasting

2. Beleidsregels (artikel 1:3, lid 4, Awb)

1. Het fiscale uitvoeringsbeleid is de uitleg van het recht die door of namens de staatssecretaris is vastgelegd in beleidsregels volgens artikel 1:3, vierde lid, van de Awb. Deze beleidsregels hebben generieke werking. Ze gelden voor alle belanghebbenden in gelijke omstandigheden. In het gangbare spraakgebruik is de publicatie van deze fiscale beleidsregels een ‘beleidsbesluit’. De publicatie van de beleidsbesluiten vindt plaats met het oog op de rechtszekerheid. Een beleidsbesluit wordt gelijktijdig binnen en buiten de Belastingdienst kenbaar. De Belastingdienst past deze besluiten in verband met de rechtsgelijkheid landelijk uniform toe.

2. Het uitgangspunt is dat de uitleg van het recht naar aanleiding van een rechtsvraag wordt vastgelegd in een beleidsbesluit met generieke werking.
   Een beleidsregel in een beleidsbesluit is het gevolg van een rechtsvraag. Een rechtsvraag is een individuele vraag die:
   1. in het Belastingdienstbrede toezichtproces opkomt, en
   2. waarop in wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld uitvoeringsbeleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden, en
   3. waarbij het antwoord gevolgen kan hebben voor andere gevallen (precedentwerking) en daarom is op te vatten als nieuw beleid.

   Heffing, inning, controle, vooroverleg en de behandeling van bezwaarschriften zijn de meest voorkomende voorbeelden van processen waarin rechtsvragen kunnen opkomen.
3. Als de inspecteur[1] wordt geconfronteerd met een rechtsvraag dan legt hij deze vraag via de daarvoor voorgeschreven procedure voor aan een zogenoemde kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing. De inspecteur neemt het standpunt van de kennisgroep over. Deze interne procedure doet niet af aan de exclusieve verantwoordelijkheid van de inspecteur voor de tijdige beantwoording van, en het beslissen op, deze rechtsvraag.
4. In het algemeen vindt generieke vastlegging van de uitleg van het recht plaats in de vorm van een concept beleidsbesluit binnen zes weken nadat de inspecteur die de desbetreffende rechtsvraag behandelt, de uitleg voor zijn individuele geval van de kennisgroep heeft ontvangen.
   In sommige gevallen maakt de complexiteit en/of noodzakelijke afstemming met Europese instanties het niet mogelijk binnen zes weken een kwalitatief volwaardig conceptbesluit te redigeren. Het streven is dan wel binnen dezelfde termijn kenbaar te maken, zowel binnen als buiten de Belastingdienst, welke casuïstiek onderhanden is waarover nog geen beleidsbesluit kan worden vastgesteld.
5. Behoudens bijzondere omstandigheden legt de Belastingdienst conceptbesluiten ter beoordeling voor aan vertegenwoordigers van belastingadviseurs en het bedrijfsleven. Over de hierbij te volgen procedure zijn met de vertegenwoordigers afspraken gemaakt.
6. Om de mogelijkheden van nieuw fiscaal uitvoeringsbeleid te verkennen en mogelijk breder spelende rechtsvragen zo vroeg mogelijk te onderkennen, voert de Belastingdienst periodiek overleg met vertegenwoordigers van de belastingadviespraktijk. Naast de rechtsvragen uit het toezichtproces kan ook dit overleg tot nieuw fiscaal uitvoeringsbeleid leiden. Daarnaast kunnen ook onder meer antwoorden op Kamervragen, toepassingen van de hardheidsclausule en beslissingen ter voorkoming van dubbele belasting aanleiding zijn voor het vaststellen van fiscaal uitvoeringsbeleid.

3. Vooroverleg

1. Vooroverleg is een overleg tussen de inspecteur enerzijds en de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger anderzijds, dat kan leiden tot een standpuntbepaling van de inspecteur of een vaststellingsovereenkomst over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast. De inspecteur loopt met het vooroverleg vooruit op de heffing of de uitvoering van andere aan de inspecteur opgedragen taken. Vooroverleg kan zowel al verrichte als voorgenomen (rechts)handelingen betreffen. Een standpuntbepaling is pas mogelijk als uit het verzoek de feiten, de rechtsregels en de conclusie duidelijk blijken. Vooroverleg is niet bedoeld om zekerheid te verkrijgen als de toepassing van het recht rechtstreeks volgt uit openbare rechtsbronnen.
2. Het verzoek moet een duidelijke omschrijving van de casus bevatten, waarover een standpunt wordt gevraagd, inclusief alle relevante feiten en omstandigheden[2] en, indien betrekking hebbend op de toepassing van het recht, een helder standpunt of een heldere zienswijze of conclusie bevatten over de fiscale consequenties van de voorgelegde casus. De inspecteur kan om nadere informatie vragen als dit naar zijn oordeel noodzakelijk is voor het beoordelen van de casus. Het standpunt van de inspecteur geldt onder het algemene voorbehoud van de juistheid en volledigheid van het verzoek. Daarnaast kan de inspecteur een specifiek voorbehoud maken.
3. De inspecteur hoeft niet in te gaan op een verzoek om vooroverleg, als:
   a. belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van die (rechts)handeling(en) is,
   b. de (rechts)handeling(en) voor de belanghebbende buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële, praktische betekenis heeft (hebben),

[1] Afhankelijk van de context moet voor 'inspecteur' in dit besluit 'ontvanger' worden gelezen, met inbegrip van de door hen gemandateerde medewerkers (zie ook hoofdstuk 2 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003). Ook kan, waar toepasselijk, de term 'opsporingsambtenaar' worden gelezen. De term 'Belastingdienst' omvat al deze medewerkers. Ook afhankelijk van de context moet voor 'belastingplichtige' of 'inhoudingsplichtige', 'belastingschuldige' worden gelezen.

[2] De verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van het voorgelegde feitencomplex ligt bij belanghebbende. De inspecteur is niet gebonden aan zijn standpunt als het verzoek niet juist en volledig is geweest (conform de uitspraak van de Hoge Raad van 21 december 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ8025).

c. doel en strekking van de wet of een verdrag of internationaal erkend beginsel[3] zouden worden miskend als de door de belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd.

Als tijdens het vooroverleg blijkt dat sprake is van een of meer van deze situaties geeft de inspecteur geen zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen.

4. Een verzoek om vooroverleg is geen aanvraag tot het nemen van een beschikking. Wel zal de inspecteur zodra hij alle relevante informatie heeft, overeenkomstig de termijn van artikel 4:13 van de Algemene wet bestuursrecht (in beginsel binnen acht weken) een standpunt innemen.

4. Fiscale grensverkenning en strijd met goede trouw

Als sprake is van fiscale grensverkenning of als er sprake is van strijd met de goede trouw, zet de inspecteur het vooroverleg niet voort en neemt hij ook geen inhoudelijk standpunt in.

1. Van fiscale grensverkenning is sprake als de inspecteur in het vooroverleg een standpunt inneemt, de vragensteller zich hier niet in kan vinden en vervolgens probeert de casus, door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar te presenteren.
2. Strijd met de goede trouw kan ook een beletsel zijn als de inspecteur vermoedt dat het belang van een verdragspartner wordt geschaad. Hiervan is onder andere sprake als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering, tenzij het tegendeel blijkt.

5. Weigeren gemachtigde (artikel 2:2 Awb)

1. De Awb geeft in artikel 2:2 aan het bestuursorgaan de mogelijkheid een gemachtigde te weigeren. De Belastingdienst maakt van die bevoegdheid slechts in uitzonderingsgevallen gebruik. Te denken is aan gevallen van evidente en ernstige ondeskundigheid. Ook kan het gaan om gemachtigden die herhaaldelijk de normale gang van zaken verstoren, eventueel door met geweld te dreigen of tegen wie vermoedens bestaan van het begaan van strafbare feiten.
2. De bevoegdheid om een gemachtigde te weigeren wordt uitsluitend uitgeoefend door de directeuren en hun plaatsvervangers bij de Belastingdienst.
3. Tegen de beschikking tot weigering is op grond van de Awb bezwaar mogelijk bij een landelijk directeur, waarna beroep mogelijk is bij de Rechtbank, sector bestuursrecht.

6. Elektronisch berichtenverkeer (artikel 2:15 Awb)

Deze paragraaf is niet van toepassing op berichtenverkeer dat valt onder de toepassing van de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst en de daarmee samenhangende regelingen.

1. De Belastingdienst maakt op de website bekend voor welk berichtenverkeer met personen buiten de Belastingdienst de elektronische weg is geopend en welke eisen daaraan worden gesteld.
2. De Belastingdienst stelt externe e-mail en fax alleen open voor individuele zaaksgebonden gegevensuitwisseling in de processen van toezicht (inclusief kantoortoetsing), inning en dienstverlening en voor de ondersteuning van facilitaire processen. Onder externe e-mail en fax verstaat de Belastingdienst het versturen en ontvangen van elektronische post en faxberichten van en naar personen buiten de Belastingdienst.
3. De Belastingdienst stelt externe e-mail en fax niet open voor het zenden van formele berichten zoals aanvragen, aangiften, (pro-forma) bezwaarschriften, (pro-forma) verzoeken en ingebrekestellingen. De Belastingdienst zal externe e-mail en fax met dergelijke formele berichten weigeren en niet inhoudelijk in behandeling nemen. Tegen een weigering is geen formeel bezwaar mogelijk. Wel geeft de Belastingdienst de afzender conform artikel 4:5, lid 1, onderdeel b, of artikel 6:6, onderdeel b, van de Awb de mogelijkheid het vormverzuim te herstellen door het bericht binnen een door de inspecteur gestelde termijn via een ander, wel opengesteld, kanaal aan te leveren.
4. In uitzonderingsgevallen kan de Belastingdienst een speciaal e-mailadres (‘postbus’) openstellen voor bepaalde berichten.

7. Horen bij het vaststellen van de aanslag (artikel 4:12 Awb)

De inspecteur kan afzien van het horen voorafgaand aan het vaststellen van een belastingaanslag (zie artikel 4:12 van de Awb). De inspecteur neemt evenwel bij correcties van aangiften zo veel mogelijk vooraf contact op met de belanghebbende.

8. Niet-ontvankelijk bezwaar (artikel 6:6 Awb)

1. Als een bezwaarschrift niet voldoet aan één van de vormvereisten als bedoeld in artikel 6:6 van de

[3] Bijvoorbeeld situaties die in internationaal verband kunnen leiden tot grondslaguitholling en winstverschuiving (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS))

Awb, dan geeft de inspecteur de indiener vier weken de gelegenheid dat verzuim te herstellen.
2. Mocht het verzuim niet binnen die vier weken hersteld zijn, dan krijgt de indiener van de inspecteur nog een termijn van twee weken. Daarbij deelt de inspecteur mee dat hij het bezwaarschrift op grond van artikel 6:6 van de Awb niet-ontvankelijk zal verklaren als het verzuim niet binnen de termijn wordt aangevuld.
3. In alle gevallen waarin het bezwaar niet-ontvankelijk is verklaard, wordt het voor zover mogelijk ambtshalve in behandeling genomen (zie onderdeel 21).

9. Horen in bezwaar (artikel 7:2 Awb)

1. Het initiatief voor het horen van een belanghebbende ligt bij de inspecteur (conform artikel 7:2 van de Awb en in afwijking van artikel 25, eerste lid, van de AWR). Dit geldt niet bij zogenoemde impliciete bezwaren, bijvoorbeeld in de vorm van een alsnog ingediende aangifte of bezwaren die hun grondslag vinden in artikel 24a, tweede lid, van de AWR. In die gevallen hoeft de inspecteur de belanghebbende dus niet op eigen initiatief uit te nodigen voor een hoorgesprek.
2. Als de belanghebbende niet binnen een door de inspecteur gestelde redelijke termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht om gehoord te worden, kan de inspecteur afzien van het horen (zie artikel 7:3, letter d, van de Awb). De inspecteur maakt hiervan melding in de uitspraak op bezwaar. Zo nodig verifieert de inspecteur of de belanghebbende de uitnodiging om gehoord te worden ontvangen heeft.
3. Een hoorgesprek wordt niet telefonisch gevoerd. Wel kan het zo zijn dat belanghebbende na telefonisch contact met de inspecteur van mening is dat hij zijn zaak (telefonisch) voldoende heeft toegelicht en afziet van een hoorgesprek.
4. Het horen strekt er mede toe om (ambtshalve) een zo gefundeerd mogelijke beslissing te kunnen nemen. De inspecteur hoort de belanghebbende als er redelijkerwijs twijfel mogelijk is of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is.
5. De inspecteur maakt een verslag van het hoorgesprek (zie artikel 7:7 van de Awb). Hij stelt belanghebbende of zijn gemachtigde in de gelegenheid zich over dat verslag uit te laten.

10. Uitstel beslissing op bezwaar (artikel 7:10 Awb)

1. Als een bezwaarschrift wordt ingediend over een geschilpunt waarover in een andere zaak al wordt geprocedeerd, kan de inspecteur met inachtneming van artikel 7:10, vierde lid, van de Awb, met de belanghebbende afspreken dat hij pas uitspraak op het bezwaarschrift doet als het oordeel van de belastingrechter in die andere zaak onherroepelijk is.
2. Het moet gaan om een rechtsvraag waarin de individuele omstandigheden van belanghebbenden geen rol spelen.
3. De inspecteur verbindt aan afspraken over verder uitstel zoals bedoeld in onderdeel 10.1. de voorwaarde dat na het maken van de afspraak geen nieuwe geschilpunten aan het bezwaarschrift worden toegevoegd, en dat beroep tegen de uitspraak geen nieuwe geschilpunten betreft.
4. Als de indiener niet instemt met het aanhouden van het bezwaarschrift, wijst de inspecteur het bezwaar af.
5. Als de in geschil zijnde fiscale kwestie zich bij één belanghebbende met betrekking tot meer dan één heffingstijdvak of heffingstijdstip onveranderd voordoet kan de inspecteur ter voorkoming van de indiening van een reeks van bezwaarschriften met de belanghebbende afspreken dat deze kan volstaan met het indienen van een bezwaarschrift tegen de oudste aanslag die nog niet onherroepelijk vaststaat. De inspecteur zegt in dat geval toe dat hij als daartoe aanleiding bestaat latere belastingaanslagen die ten tijde van het maken van de afspraak nog niet onherroepelijk waren ambtshalve zal herzien, nadat in de procedure zoals bedoeld in onderdeel 10.1, de uitspraak onherroepelijk is geworden.
   Buiten de hier beschreven situatie is het beleid inzake ambtshalve verminderen en teruggeven (zie onderdeel 23 onder 12) onverkort van toepassing.
6. Verder uitstel van een beslissing op een bezwaarschrift is mogelijk in verband met naleving van wettelijke procedurevoorschriften (zie artikel 7:10, lid 4, letter c, van de Awb). Onder 'wettelijke procedurevoorschriften' valt in ieder geval niet het verzamelen van informatie op grond van artikel 47 van de AWR in verband met een nader feitenonderzoek bij het beoordelen van een bezwaar tegen een ambtshalve aanslag of in het kader van een FIOD-onderzoek.

11. Ressortering (8.7 Awb)

Voor de vraag bij welke rechtbank een belanghebbende een eventueel beroep moet indienen, is van belang waar een bestuursorgaan zijn zetel heeft (zie artikel 8:7 van de Awb). Hiervoor geldt het volgende:
1. Voor de belanghebbende die geen woonplaats in Nederland heeft, hebben de landelijk directeuren hun zetel op het kantoor van Belastingdienst/Belastingen te Heerlen.
2. Voor een belanghebbende die deel uitmaakt van een entiteit in de zin van artikel 11, tweede lid,

van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, hebben in afwijking van het eerste lid de landelijk directeuren hun zetel op het adres van het kantoor van de Belastingdienst/Belastingen waar de entiteit pleegt te worden behandeld.
3. De Belastingdienst kan op de website nadere richtlijnen geven over wat in het kader van de fiscale behandeling een entiteit is en waar de fiscale behandeling door de Belastingdienst plaatsvindt.

12. Klachten (titel 9.1 Awb)

Titel 9.1 van de Awb regelt de klachtafhandeling door bestuursorganen. De directeur die is aangewezen als inspecteur of ontvanger behandelt klachten die gaan over gedragingen van zijn medewerkers. Klachten over gedragingen van medewerker van andere organisatieonderdelen van de Belastingdienst worden door deze organisatieonderdelen zelf behandeld. Als daartoe aanleiding is, stemt het organisatieonderdeel de behandeling af met de inspecteur onder wie de belanghebbende ressorteert.

Op de website van de Belastingdienst wordt nadere informatie gegeven over de wijze waarop een klacht kan worden ingediend en hoe de afhandeling plaatsvindt.

13. Aangifte inkomstenbelasting, premie volksverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw (artikel 6 AWR)

De inspecteur nodigt voor het doen van aangifte in ieder geval uit:
a. aan wie vermoedelijk een aanslag tot een te betalen bedrag moet worden opgelegd;
b. die in het belastingjaar bij de Kamer van Koophandel stond ingeschreven als ondernemer;
c. die in het belastingjaar een aanmerkelijk belang had;
d. aan wie over het belastingjaar een voorlopige aanslag of een voorlopige teruggaaf die niet enkel ziet op uitbetaling van de algemene heffingskorting is opgelegd; of
e. die het vorige jaar heeft aangegeven:
   – winst uit onderneming;
   – belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden;
   – belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang; of- belastbaar inkomen uit sparen en beleggen.

14. Aangifteplicht vennootschapsbelasting (Vpb) voor curatoren (artikel 8 AWR)

1. Om onnodige administratieve lasten en kosten te voorkomen, kan een curator van een failliet lichaam voor dat lichaam de aangifte Vpb doen volgens de volgende praktische werkwijze onder de daarbij vermelde voorwaarden.
2. De curator kan aangifte Vpb doen met behulp van (een print van) de aangiftebrief (zie artikel 4a van de Uitvoeringsregeling AWR). Hiertoe zendt hij de aangiftebrief gedagtekend en ondertekend terug naar de inspecteur waaronder het failliete lichaam ressorteert. Op de aangiftebrief vermeldt hij 'GEEN BELASTBARE FEITEN' of 'LEGE BOEDEL'.
   – De curator vermeldt 'GEEN BELASTBARE FEITEN' als er naar zijn oordeel geen sprake is van belastbare feiten gedurende dat aangiftetijdvak.
   – De curator vermeldt 'LEGE BOEDEL' als de boedel volgens hem geen of onvoldoende middelen bevat om de aanslagen te betalen of andere kosten voor de boedel te maken (waaronder het doen van aangifte).
3. Als een curator van deze praktische werkwijze gebruik maakt is hij verplicht om onverwijld zelf om een uitnodiging tot het doen van aangifte Vpb te verzoeken als er sprake is van gewijzigde omstandigheden die voor de belastingheffing relevant zijn. Om misbruik met lege vennootschappen te voorkomen is hij daarbij ook verplicht om na beëindiging van het faillissement er voor te zorgen dat het lichaam zo spoedig mogelijk wordt ontbonden.
4. Na ontvangst van de aangiftebrief met de vermelding van de curator 'GEEN BELASTBARE FEITEN' of 'LEGE BOEDEL' kan de inspecteur beoordelen of hij het met de curator eens is.
   – Is de inspecteur het niet met de curator eens dan kan hij de curator opnieuw uitnodigen tot het doen van aangifte Vpb ten name van de failliete rechtspersoon. Dit geldt ook voor de latere tijdvakken.
   – Is de inspecteur het wel met de curator eens dan nodigt hij de curator de volgende vijf aangiftetijdvakken niet meer uit om aangifte Vpb te doen, behoudens een wijziging van omstandigheden.

15. Het tijdstip waarop aangifte wordt gedaan (artikel 9 AWR)

1. Op de door de inspecteur gestelde termijn voor het doen van aangifte is de Algemene termijnenwet niet van toepassing. Dat betekent dat als de aangifte gedaan moet worden voor 1 april van een jaar de aangifte uiterlijk 31 maart moet zijn ingeleverd, ook al valt deze datum op een zon- en/of feestdag.
2. Voor belastingconsulenten die uitstel vragen voor het doen van aangifte van hun cliënt, is er een

Uitstelregeling belastingconsulenten (‘beconregeling’). De actuele versie van deze uitstelregeling is te vinden op www.belastingdienst.nl.

16. Geen voorlopige teruggaaf als de vereiste aangifte over een voorafgaand jaar ten onrechte niet is gedaan (artikel 13 AWR)

1. De inspecteur stelt geen voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over een belastingjaar vast zolang voor het voorafgaande of het daaraan voorafgaande jaar de aangifte ten onrechte niet is gedaan. In zo’n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Zodra alsnog een aangifte is ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet, is het mogelijk een (nieuw) verzoek te doen om een voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over het desbetreffende jaar.
2. De inspecteur stelt een voorlopige aanslag vast tot een minimaal even hoog maar dan positief bedrag (een zogenoemde spiegelaanslag) als over dat jaar een voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag is vastgesteld, zodra hij vaststelt dat over het voorafgaande of het daaraan voorafgaande jaar de aangifte ten onrechte niet is gedaan. In zo’n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Zodra alsnog een aangifte wordt ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet beoordeelt de inspecteur deze spiegelaanslag op verzoek opnieuw.

17. Doelmatigheidsgrens voorlopige aanslag vennootschapsbelasting (artikel 13 AWR)

Een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting wordt alleen opgelegd als het te betalen of te ontvangen bedrag EUR 100 of meer is. Dit geldt in het geval de voorlopige aanslag lopende het jaar wordt opgelegd. Deze doelmatigheidsgrens geldt echter niet als de belastingplichtige zelf verzoekt om een voorlopige aanslag.

18. Heffingsrente (artikel 30f e.v. AWR, tekst t/m 2012, vóór invoering belastingrenteregeling)

1. Heffingsrente bij aanslagbelastingen

1a. Wijzigen boekjaar Vpb tot en met 2009 Inclusief boekjaren die beginnen vóór 1 januari 2010 en daarna eindigen

De periode waarover de heffingsrente met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt berekend begint op de dag na het midden van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet (zie artikel 30f, derde lid, onderdeel a, van de AWR). De uitbreiding (sinds belastingjaar 2005) van het tijdvak heeft bij de wijziging van een boekjaar tot gevolg dat de belastingplichtige heffingsrente verschuldigd kan worden over een periode gedurende welke de fiscus geen rentenadeel heeft geleden. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het in rekening brengen van heffingsrente op verzoek wordt beperkt tot het daadwerkelijk door de fiscus geleden liquiditeitsnadeel.

1b. Te hoge of onterechte verliesverrekening

Navordering

De inspecteur vergoedt geen heffingsrente over een teruggaaf als gevolg van de verrekening van een verlies van een volgend jaar (zie artikel 30g, vierde lid, van de AWR). Als navordering van (een deel van) die teruggaaf plaatsvindt, brengt de inspecteur wel heffingsrente in rekening over het bedrag van de navordering.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inspecteur bij navordering van een verrekend verlies slechts heffingsrente in rekening brengt over het tijdvak dat begint op de dag na de dagtekening van de verliesverrekeningsbeschikking en eindigt op de dag van de dagtekening van de navorderingsaanslag.

Voorlopige verliesverrekeningsbeschikking

Ook over een negatieve voorlopige aanslag als gevolg van een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking vergoedt de inspecteur geen heffingsrente (zie artikel 30g, vierde lid, van de AWR). Als de voorlopige verliesbeschikking bij de definitieve aanslag wordt verrekend, brengt de inspecteur heffingsrente in rekening over de ten onrechte verleende voorlopige verliesverrekening.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inspecteur bij de verrekening van een ten onrechte verleende voorlopige verliesbeschikking slechts heffingsrente in rekening brengt over het tijdvak dat begint op de dag na de dagtekening van de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking en eindigt op de dag van de dagtekening van de aanslag.

1c. Beperken van heffingsrente bij aanslagbelastingen

Om te voorkomen dat de inspecteur heffingsrente in rekening brengt als gevolg van de enkele omstandigheid dat de inspecteur niet binnen een redelijke termijn na het indienen van de aangifte een belastingaanslag vaststelt, streeft de Belastingdienst er naar om binnen drie maanden nadat een aangifte is ingediend een definitieve of voorlopige aanslag vast te stellen.

Als de inspecteur niet binnen drie maanden na het tijdig indienen van de aangifte een definitieve of (nadere) voorlopige aanslag vaststelt, beperkt hij het in rekening brengen van heffingsrente over de conform de aangifte verschuldigde belasting tot drie maanden.

Het bovenstaande is eveneens van toepassing op een schatting in een verzoek om uitstel voor het indienen van de aangifte.

2. Heffingsrente bij aangiftebelastingen

2a. Naheffing wegens onterechte teruggaaf

De inspecteur kan heffingsrente in rekening brengen bij de naheffing vanwege een onterechte teruggaaf op verzoek. Een redelijke wetstoepassing brengt in dat geval met zich mee, dat het tijdvak waarover de heffingsrente wordt berekend, aanvangt op de dag na het eind van het kalenderjaar waarin de te hoge teruggaaf heeft plaatsgevonden. Pas in dat jaar heeft belastingplichtige ten onrechte een bedrag ter beschikking.

2b. Vrijwillige verbetering van aangifte of betaling binnen drie maanden

De inspecteur brengt geen heffingsrente in rekening aan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige die:
- van de inspecteur nog geen uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen en
- die binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarin hij belastingplichtig of inhoudingsplichtig is geworden, de inspecteur verzoekt hem een naheffingsaanslag op te leggen.

Dit kan bijvoorbeeld gelden voor een startende ondernemer of een onderneming die een andere rechtsvorm heeft gekregen. Hiermee wordt aangesloten bij de regel dat de inspecteur geen heffingsrente in rekening brengt als de naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van de aangifte binnen drie maanden na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft (zie artikel 30f, tweede lid, letter a, van de AWR).

2c. Ambtshalve verlenen van teruggaven

De inspecteur vergoedt geen heffingsrente over teruggaven die worden verleend op grond van een in de wet voorgeschreven aangifte, aanvraag of verzoek. De situatie kan zich voordoen dat belastingplichtige verzoekt om correctie van een eerdere teruggaaf of betaling op aangifte. Als de inspecteur aan dit verzoek tegemoetkomt, dan bestaat bij letterlijke wetstoepassing geen ruimte voor vergoeding van heffingsrente. Dit acht ik ongewenst omdat de fiscus geen liquiditeitsnadeel heeft geleden. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inspecteur heffingsrente vergoedt over de periode zoals bedoeld in artikel 30f, derde lid, onderdelen b en c van de AWR (vanaf het tijdvak dat aanvangt drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft).

De inspecteur vergoedt geen heffingsrente over zaken die geen herstel van een onjuistheid zijn. Een teruggaaf als gevolg van een negatieve (reguliere) aangifte, een in de wet- of regelgeving genoemde aanvraag of verzoek of een afzonderlijke aangifte is geen herstel van een onjuistheid.

Als de belastingplichtige niet binnen de (wettelijke) termijn een negatieve aangifte of een afzonderlijke aangifte indient maar op een later moment een teruggaaf verzoekt, is sprake van een verzoek om ambtshalve teruggaaf.

Als de inspecteur heffingsrente vergoedt over de periode waarover op grond van artikel 32r van de Wet op de omzetbelasting 1968 rente moet worden vergoed, wordt de heffingsrente geacht op grond van artikel 32r van de Wet op de omzetbelasting 1968 te worden vergoed.

2d. In rekening brengen van heffingsrente bij kleineondernemersregeling en forfaitaire berekeningsmethoden

De zogenoemde kleineondernemersregeling kan door middel van voorlopige verminderingen worden toegepast. Na afloop van het jaar vindt er verrekening plaats van de voorlopige verminderingen (zie artikel 24 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting). Als deze verrekening leidt tot een hoger bedrag dan over het jaar aan belasting is betaald, dan moet het verschil worden voldaan op de aangifte over het eerste belastingtijdvak van het volgende jaar.

Bij de forfaitaire berekeningsmethoden (zie artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) vindt na afloop van het boekjaar een herrekening van de verschuldigde belasting plaats. Als deze herrekening leidt tot een hoger bedrag dan over het boekjaar aan belasting is afgedragen, dan moet het verschil worden voldaan op de aangifte over het eerste belastingtijdvak van het volgende boekjaar.

In deze situaties is sprake van een in de Wet op de omzetbelasting 1968 voorziene correctie. Om een versoepeling van de uitvoeringspraktijk mogelijk te maken, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de inspecteur bij deze correcties geen heffingsrente in rekening brengt als zij plaatsvinden bij de aangifte over enig tijdvak van de in de voorgaande alinea's genoemde (volgende) jaren.

19. Belastingrente (artikel 30a-30e AWR)

1. Belastingrente bij erfbelasting (artikel 30g AWR)

De inspecteur berekent rente vanaf 8 maanden na het overlijden tot 6 weken na de datum van de aanslag. Als de inspecteur niet afwijkt van de aangifte blijft het tijdvak waarover rente wordt berekend beperkt tot 19 weken na het indienen van de aangifte (zie artikel 30g van de Awr). Bij nalatenschappen waarin zich een onroerende zaak bevindt kan het voorkomen dat de WOZ-waarde wordt verlaagd nadat de aangifte erfbelasting is ingediend, maar voordat de definitieve aanslag is opgelegd. Ook kan naderhand sprake zijn van een keuze voor de lagere WOZ-waarde in het volgende jaar. De inspecteur wijkt in een dergelijk geval af van de aangifte. Een redelijke wetstoepassing brengt evenwel met zich mee dat voor het berekenen van belastingrente de beperking tot 19 weken toch toepassing vindt.

20. Bewaarplicht (artikel 52 AWR)

1. Elke administratieplichtige is verplicht de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die fiscaal relevant kunnen zijn, gedurende zeven jaren te bewaren (zie artikel 52, vierde lid, van de AWR). De bewaarplicht ontstaat zodra de gegevens niet langer op grond van artikel 52, eerste lid, van de AWR tot de (jaar)administratie behoren.
2. De Belastingdienst maakt voor de invulling van de fiscale bewaarplicht een onderscheid tussen basisgegevens en overige gegevens. In een administratie zijn de volgende onderdelen als basisgegevens aan te wijzen:
   a. het grootboek;
   b. de voorraadadministratie;
   c. de debiteurenadministratie;
   d. de crediteurenadministratie;
   e. de inkoopadministratie;
   f. de verkoopadministratie;
   g. de loonadministratie.
3. Behalve deze algemene basisgegevens zijn er meer specifieke basisgegevens die vooral van

belang zijn voor de belastingheffing van derden (zie art. 53 van de AWR). In dat kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan:
   a. de kredietdossiers bij banken;
   b. de cliëntendossiers bij openbare accountants en belastingadviseurs.
4. De basisgegevens zijn voor de inspecteur gedurende langere tijd van belang en moeten daarom voor zeven jaar bewaard blijven. De overige gegevens van een administratie beschouwt de Belastingdienst niet als basisgegevens.
5. Met de inspecteur kunnen afspraken worden gemaakt tot op welk detailniveau de basisgegevens bewaard dienen te worden.
6. Daarnaast kunnen met de inspecteur afspraken worden gemaakt hoe lang en tot welk detailniveau de overige gegevens moeten worden bewaard.
7. Met name in de volgende situaties is het maken van afspraken opportuun:
   a. faillissement
   b. staken van een onderneming
   c. na een belastingcontrole.
8. De afspraken kunnen van geval tot geval verschillend zijn. Dit zal onder meer afhangen van de aard en de omvang van de activiteiten van een administratieplichtige.
9. De afspraken hebben alleen betrekking op de fiscale bewaarplicht van artikel 52 van de AWR en laten andere bewaarverplichtingen (zoals de civielrechtelijke bewaartermijn van artikel 2:10, lid 3 BW) onverlet. In de vastlegging van de afspraken dient dit uitdrukkelijk opgenomen te worden. De bewaartermijn in de AWR laat onverlet dat in bijzondere fiscale wetgeving een langere termijn kan worden voorgeschreven, bijvoorbeeld voor de heffing van omzetbelasting ter zake van onroerende zaken (negen jaar volgend op het jaar waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken).

21. Informatieverstrekking door notarissen (artikel 53a AWR)

1. In dit onderdeel zijn procedurele regels gegeven met betrekking tot informatieverzoeken aan de notaris.
   Een notaris heeft een geheimhoudingsplicht en tegenover de Belastingdienst een verschoningsrecht ten behoeve van de belastingheffing van derden (zie artikel 22 van de Wna) en artikel 53a, derde lid, van de AWR). Dit kan de Belastingdienst belemmeren bij een correcte heffing en effectieve inning van belastingen en vervolging van strafbare feiten. Hierom is met ingang van 1 januari 2012 voor de notaris een (beperkte) informatieplicht ingevoerd (zie artikel 25, achtste en negende lid, van de Wna) van bepaalde gegevens van de zogenoemde derdengeldenrekening. De informatieplicht van de notaris bestaat uit twee verschillende onderdelen. De notaris is verplicht, op schriftelijk verzoek, aan de inspecteur van de Belastingdienst een beperkt aantal wettelijk omschreven gegevens te overleggen. Dit betreft specifieke transacties, handelingen of betalingen die hebben plaatsgevonden via zijn derdengeldenrekening. De wettelijke bepaling vereist voor een dergelijk verzoek een machtiging door de Minister van Financiën. Daarnaast moet de notaris deze gegevens verschaffen voor zover gevorderd op grond van het Wetboek van Strafvordering. Naar verwachting zal het merendeel van de verzoeken in het kader van fiscale controle worden gedaan.
2. Dit onderdeel verstaat onder:
   - Informatie: de gegevens en inlichtingen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die de Belastingdienst mag vragen op grond van de bevoegdheden in artikel 53 van de AWR, artikel 62 van IW 1990, de overeenkomstige bepalingen in de Adw, de inlichtingenbepalingen in de Europeesrechtelijke, internationale, interregionale en supranationale regelingen met betrekking tot de heffing of de invordering van belastingen waarbij Nederland partij is, en het Wetboek van Strafvordering.
   - Informatieverzoek: een verzoek om informatie als bedoeld in de hiervoor genoemde wettelijke bepalingen en artikel 25 van de Wna.
   - Derdengeldenrekening: de bijzondere rekening, bedoeld in artikel 25 van de Wna (ook bekend als de derdenrekening of kwaliteitsrekening).
3. De Belastingdienst gaat terughoudend om met het doen van informatieverzoeken aan een notaris. De inspecteur maakt, voordat hij een verzoek om informatie doet, tegenover de belastingplichtige gebruik van de bevoegdheden om informatie te vragen zoals bedoeld in de AWR, de Adw of de IW 1990. Als het belang van de heffing, invordering of opsporing dit in redelijkheid noodzakelijk maakt kan hier van worden afgeweken. Daarbij gelden de volgende procedurele regels en voorwaarden:
   3.1 Formele vereisten
      a. Het informatieverzoek richt zich tot de notaris uit hoofde van de artikelen 47, 49 jo. artikel 53, eerste lid, onderdeel a, van de AWR, de artikelen 58, 59, 60 jo. artikel 62 van de IW 1990 of de overeenkomstige artikelen in de Adw.
      b. Een informatieverzoek wordt alleen gedaan als daartoe een ‘gerede aanleiding’ bestaat.
      c. De inspecteur onderwerpt het informatieverzoek aan een interne goedkeuringsprocedure binnen de Belastingdienst. Daarbij weegt men het belang van de bescherming van de vertrouwelijkheid tussen notaris en cliënt enerzijds, en het belang dat gemoeid is met doorbreking van de geheimhouding anderzijds, af.

d. Als is vastgesteld dat er sprake is van een gerede aanleiding, vraagt de Belastingdienst een machtiging door of namens de Minister van Financiën. Nadat deze is ontvangen, kan het verzoek worden ingediend bij de notaris.
e. Als de Minister van Financiën machtiging verleent, wordt geacht aan de hiervoor genoemde voorwaarden voldaan te zijn.
f. Het verzoek richt zich tot de oorspronkelijke geheimhouder.
g. Het verzoek wordt schriftelijk gedaan.
h. De inspecteur kan vervolgvragen stellen. Deze verzoeken zijn ook onderworpen aan de interne goedkeuringsprocedure (zie dit onderdeel, onder c).

3.2. Inhoudelijke vereisten
a. Naar aanleiding van het informatieverzoek hoeft de notaris alleen een beperkt aantal wettelijk omschreven gegevens te verstrekken. Dit sluit aanvullende gegevensverstrekking door de notaris op basis van zijn eigen oordeel niet uit.
b. De gevraagde informatie moet zien op een zo specifiek mogelijk aangeduide transactie, handeling of betaling via de derdengeldenrekening die van belang kan zijn voor de heffing of invordering van belasting of de opsporing.
c. Het informatieverzoek ziet uitsluitend op de financiële afwikkeling van transacties bij de betrokken notaris.
d. De notaris moet gegevens verstrekken over de (rechts)personen die zijn betrokken bij de betalingen via de derdengeldenrekeningen en de bijbehorende financiële informatie zoals de hoogte van de betalingen en de rekeningnummers.
e. De inspecteur kan verzoeken om gegevens over de transactie of handeling die ten grondslag ligt aan de betalingen, om die betalingen te kunnen duiden.
f. Bij het verstrekken van de gegevens geeft de notaris hun onderlinge verband aan (zie artikel 25, achtste lid, laatste volzin, van de Wna).
g. De notaris kan aan de informatieverstrekking niet de voorwaarde verbinden dat de betrokken derde daarmee instemt.

4. De bepalingen van dit onderdeel hebben mede betrekking op verzoeken om informatie inzake een individuele derde of groepen van derden in verband met het door Nederland verlenen van bijstand ten behoeve van de heffing van belastingen en de invordering van belastingschulden van andere staten.

22. Instemming doelmatige formalisering belastingschuld (artikel 64 AWR)

De instemming om een belastingaanslag te formaliseren met toepassing van artikel 64 van de AWR laat onverlet de mogelijkheid om:
a. de rechtsgeldige totstandkoming van deze instemming in bezwaar en vervolgens in beroep bij de belastingrechter te betwisten;
b. de hoogte van de uit de belastingwet voortvloeiende schuld of van de op grond van een belastingwet op te leggen bestuurlijke boete in bezwaar en vervolgens in beroep bij de belastingrechter te betwisten. Dit is slechts anders indien over deze hoogte in een vaststellingsovereenkomst bindende afspraken zijn gemaakt (zie onderdeel 18, zeventiende lid, onder h).

23. Ambtshalve verminderen of teruggeven (artikel 65 AWR)

1. In artikel 65 van de AWR zijn de bevoegdheden van de inspecteur neergelegd om ambtshalve:
   a. een onjuiste belastingaanslag te verminderen;
   b. een onjuiste beschikking te verminderen;
   c. een in de wet voorziene vermindering te verlenen;
   d. een in de wet voorziene ontheffing te verlenen;
   e. een in de wet voorziene teruggaaf te verlenen.

   Deze bevoegdheden worden in dit besluit aangeduid met de term: vermindering of teruggaaf van belasting. De uitoefening van deze bevoegdheden wordt in dit besluit aangeduid als: ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting.
2. Dit onderdeel bevat een uitputtende regeling van de gevallen, waarin de inspecteur van deze bevoegdheden gebruik maakt.
3. Dit onderdeel is ook van toepassing op regelingen die onder het bereik van artikel 65 van de AWR zijn gebracht, zoals bijvoorbeeld de werknemersverzekeringen.
   Dit onderdeel is niet van toepassing als in de wet of in een op de wet gebaseerde ministeriële regeling regels voor ambtshalve verminderen of teruggeven zijn gesteld, zoals bijvoorbeeld in artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.
4. Dit onderdeel verstaat onder de belanghebbende:
   de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige of degene die de belasting als hoofdelijk medeaansprakelijke heeft betaald. Als zowel de belastingplichtige als de inhoudingsplichtige in beginsel in aanmerking komen voor een vermindering of teruggaaf van belasting, heeft uitsluitend de belastingplichtige aanspraak op die vermindering of die teruggaaf van belasting. Dit behoudens

die gevallen waarin een wettelijke regeling een ander dan de belastingplichtige aanwijst, zoals bijvoorbeeld artikel 59, zesde lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen. In genoemd voorbeeld wordt de ambtshalve teruggaaf uitsluitend aan de werkgever verleend.

5. Dit onderdeel is van overeenkomstige toepassing voor de vaststelling en herziening van verliesbeschikkingen. Ondanks dat de ambtshalve vastgestelde en herziene beschikkingen niet voor bezwaar vatbaar zijn, staan de wettelijke bepalingen niet aan verliesverrekening in de weg. Een aldus vastgesteld verlies kan ook worden verrekend met inkomens of belastbare winsten welke gelegen zijn buiten de vijfjaarstermijn, zoals bedoeld in het negende lid van dit onderdeel.
6. De inspecteur verleent geen vermindering of teruggaaf als een verzoek om vermindering of teruggaaf betrekking heeft op een belastingaanslag of een beschikking, waarvoor:
   a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of
   b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, van de AWR, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, van de AWR, voorzover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen;

   tenzij is gebleken dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is.
7. Vermindering of teruggaaf van belasting kan worden verleend:
   a. Uit eigen beweging:
      De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat belanghebbende hiervoor in aanmerking komt.
   b. Op verzoek:
      De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien belanghebbende een verzoek hiertoe indient.
   c. Naar aanleiding van een niet-ontvankelijk bezwaarschrift of verzoek:
      De inspecteur behandelt een bezwaarschrift of in de wet voorzien verzoek dat wegens termijnoverschrijding of andere redenen van formele aard niet-ontvankelijk is, als een verzoek om ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting. De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken.
8. De inspecteur verleent geen vermindering of teruggaaf van belasting:
   a. Als belanghebbende er niet redelijkerwijs voor in aanmerking komt (zie onder 10 en 11 in dit onderdeel).
   b. Als er sprake is van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid (zie onder 12, 13 en 14 in dit onderdeel).
   c. In gevallen waarin de belanghebbende bij de aangifte of op een ander wettelijk voorgeschreven moment een verzoek had moeten doen of een keuze had moeten maken voor toepassing van een fiscale faciliteit. Een dergelijk verzoek kan niet meer succesvol worden gedaan en een dergelijke keuze kan niet meer succesvol worden gemaakt nadat de aanslag onherroepelijk vast is komen te staan, dan wel de bezwaar- of beroepstermijn is verstreken. Voor de toepassing van deze bepaling wordt een verzoek om teruggaaf of vermindering in de zin van de belastingwet, niet aangemerkt als verzoek om een fiscale faciliteit.
   d. Als een correctiebericht in de zin van artikel 28a Wet op de loonbelasting 1964 moet of kan worden ingediend, tenzij het verzoek wordt gedaan in de vorm van een correctiebericht.
9. De termijn waarbinnen de belanghebbende aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting vervalt:
   a. voor aanslagbelastingen door verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Bij afwijkende tijdvakken gaat deze termijn lopen na afloop van het boekjaar of belastingtijdvak. Bij tijdstipbelastingen gaat de termijn lopen na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.
   b. voor aangiftebelastingen door verloop van vijf jaar na het einde van het belastingjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop de teruggaaf betrekking heeft;
10. Als de inspecteur voornemens is op grond van bepaalde feiten ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting te verlenen, maar hij kennis neemt van andere feiten waardoor hij vermoedt dat de belasting onjuist is berekend, houdt hij daarmee bij het verminderen of teruggeven van belasting rekening.
11. In gevallen waarin ter zake van enig feit ten onrechte belasting is geheven en waarin als gevolg van die heffing een belasting (ook al betreft deze een ander dan belanghebbende) ter zake van datzelfde feit niet is geheven en ook niet meer kan worden geheven, verleent de inspecteur slechts ambtshalve vermindering of teruggaaf voor zover het bedrag van de eerstgenoemde belasting het bedrag van de andere belasting te boven gaat.
12. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een beleidsbesluit mijnerzijds waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van een vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op

aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van het beleidsbesluit of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

13. Bij een verzoek om ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting beoordeelt de inspecteur het verzoek aan de hand van wet, jurisprudentie en beleid zoals die golden voor de beschikking (meestal de belastingaanslag) waarop het verzoek betrekking heeft, op de dag voorafgaand aan de dag waarop de beschikking onherroepelijk vast is komen te staan. Dit houdt in dat nieuwe jurisprudentie (jurisprudentie gewezen vanaf het moment dat de beschikking onherroepelijk vaststond) in beginsel geen aanleiding vormt om ambtshalve op deze beschikking terug te komen. Dit is slechts anders als ik een afwijkende regeling heb getroffen. Ook kan er aanleiding zijn om alsnog ambtshalve tegemoet te komen als uit de nieuwe jurisprudentie expliciet blijkt dat de inspecteur in een gelijk geval tegen beter weten in heeft geprocedeerd en dus wist of behoorde te weten dat hij in de procedure een onjuist standpunt innam. In het algemeen zal dit blijken uit een overweging van de rechter.
    Een uitspraak van een Rechtbank of Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering als ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak tot richtsnoer moet worden genomen. Het gestelde in dit onderdeel onder 12 is dan van overeenkomstige toepassing.
14. Het bepaalde onder 12 en 13 is van overeenkomstige toepassing op uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie alsmede op rechterlijke uitspraken van andere supranationale colleges. Het vorenstaande vindt geen toepassing voor zover het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 13 januari 2004, C-453/00, (Kühne & Heitz) en de daarop gebaseerde latere jurisprudentie tot een gunstiger resultaat leidt.
15. Er kunnen zich bijzondere situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in dit onderdeel opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:
    a. De inspecteur is verplicht op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen.
       Voorbeeld 1:
       Een belastingplichtige heeft afgezien van het instellen van bezwaar of beroep op grond van de toezegging van de inspecteur dat de aan de belastingplichtige opgelegde aanslag zal worden verminderd indien de fiscus in een procedure betreffende een ander belastingjaar over een soortgelijk geval bij dezelfde belastingplichtige in het ongelijk wordt gesteld. Nadat de uitspraak van de rechter in de procedure onherroepelijk is geworden komt de inspecteur tot de conclusie dat de belastingplichtige op grond van die uitspraak in aanmerking komt voor vermindering van de hem opgelegde aanslag.Inmiddels is de termijn voor het verlenen van ambtshalve vermindering (zie dit onderdeel onder 9) verstreken. De inspecteur heeft de belastingplichtige evenwel toegezegd dat de aanslag zal worden verminderd. Het vertrouwensbeginsel noopt de inspecteur tot het verlenen van de toegezegde vermindering.
       Voorbeeld 2
       Belastingplichtige en de inspecteur verschillen van mening over de vraag in welk jaar of in welk belastingmiddel een inkomensbestanddeel begrepen dient te worden. Er wordt een procedure gevoerd over het ene jaar of middel, en er wordt tevens, al dan niet door de belastingplichtige aangegeven, ter behoud van rechten geheven in het andere jaar of middel. Als de inspecteur de procedure wint noopt het zorgvuldigheidsbeginsel de inspecteur tot het verlenen van een teruggaaf van de ten onrechte geheven belasting in het andere jaar of middel, ongeacht termijn genoemd in dit onderdeel onder 9.
    b. Als ik in een beleidsbesluit een bijzondere regeling heb getroffen.
16. Als een belanghebbende ondanks de toepassing van een bilateraal belastingverdrag wordt geconfronteerd met een situatie van dubbele belasting, dan treden de betrokken bevoegde autoriteiten op zijn verzoek in overleg om na te gaan of zij voor deze situatie van dubbele belasting een oplossing kunnen vinden. De meeste belastingverdragen bevatten een bepaling waarin is omschreven dat een overeengekomen oplossing wordt uitgevoerd ongeacht de (verjarings)termijnen in de nationale wetgeving van de beide staten. In een aantal (oudere) verdragen ontbreekt die bepaling. Ook voor deze verdragen geldt dat een met de andere staat overeengekomen regeling tot oplossing van de dubbele belasting kan worden uitgevoerd ongeacht de vijfjaarstermijn. Als er sprake is van een corresponderende heffing, waarbij vooraf vaststaat dat de inspecteur de Nederlandse aanslag zou herzien conform de geldende (verdrags)regels ter voorkoming van dubbele belasting, kan de inspecteur vermindering of teruggaaf verlenen op grond van onderdeel 15, letter a.
17. Wanneer de belanghebbende de wettelijke termijn voor het indienen van een verzoek om teruggaaf van accijns of verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken ongebruikt heeft laten verstrijken, verleent de inspecteur geen teruggaaf als in de voorafgaande drie jaren reeds tweemaal eerder een verzoekschrift te laat is ingediend en betrokkene er daarbij op is gewezen dat bij een derde en volgend te laat ingediend verzoekschrift niet nogmaals ambtshalve teruggaaf zal worden verleend.

24. Rapport verzending documenten

Bij bezwaarschriften of procedures komt het voor dat de belastingplichtige aangeeft bepaalde centraal verzonden documenten niet te hebben ontvangen. De behandelend ambtenaar kan in zo'n geval via een door B/CA beschikbaar gesteld formulier verzoeken om een rapport van waarnemingen en bevindingen in systemen van het tot stand komen van de datum van aanbieden aan de postleverancier. Dit rapport kan worden gebruikt bij de bewijsvoering dat het betreffende document door de Belastingdienst is verzonden.

25. Vaststellingsovereenkomst (artikel 7:900 Burgerlijk Wetboek)

1. Bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken (artikel 7:900, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek).
2. De inspecteur sluit slechts vaststellingsovereenkomsten met belanghebbenden van wie de identiteit vaststaat. Bij het voorafgaande overleg dient tussen partijen duidelijkheid te bestaan over de onderwerpen die in het overleg aan de orde (zullen) komen en over hetgeen met het overleg wordt beoogd. Het verdient in dit verband de voorkeur om belanghebbende te verzoeken de kwestie schriftelijk aan de orde te stellen.
3. Bij een overleg dat plaatsvindt in de heffingssfeer, maar dat ook betrekking heeft of kan hebben op de invordering, neemt de ontvanger ook deel. Bij een overleg dat plaatsvindt in de invorderingssfeer, maar mede betrekking heeft of kan hebben op de heffing, neemt ook de inspecteur deel. De inspecteur voert het overleg en sluit de vaststellingsovereenkomst. Bij onderwerpen die betrekking hebben op belanghebbenden die tot meer dan één entiteit behoren en die onder meer dan één functionaris als bedoeld in hoofdstuk 3 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 ressorteren (contactposten), geven de betrokken inspecteurs/ontvangers vooraf hun akkoord dat de coördinerende inspecteur/ontvanger namens hen optreedt bij het voeren van onderhandelingen en sluiten van een vaststellingsovereenkomst.
4. Van ieder overleg maakt de inspecteur een intern schriftelijk verslag met eventuele ambtelijke adviezen of strategische informatie. De verslaglegging bevat de namen van belanghebbende en diens vertegenwoordiger/gemachtigde, alsmede die van de inspecteur, de datum waarop het overleg heeft plaatsgevonden, de onderwerpen waarover overleg werd gevoerd, de inhoud van het overleg en de eventuele resultaten die het overleg heeft opgeleverd. Het interne verslag wordt in het klantdossier bewaard.
5. Indien het overleg niet tot een vaststellingsovereenkomst leidt, maakt de inspecteur een eindverslag op, waarin de kwestie, de feiten en fiscale gevolgen van het niet bereiken van een overeenkomst beknopt uiteengezet worden. Een afschrift van het eindverslag wordt aan de belanghebbende c.q. de vertegenwoordiger/gemachtigde gezonden. Het eindverslag wordt in het klantdossier bewaard.
6. In de vaststellingsovereenkomst wordt niet afgeweken van het vastgestelde fiscale uitvoeringsbeleid.
7. Er kan aanleiding bestaan om de omvang van de bevoegdheid van een vertegenwoordiger of gemachtigde vast te stellen aan de hand van een duidelijke schriftelijke volmacht. In voorkomende gevallen kan contact worden opgenomen met belanghebbende.
8. Bij het bereiken van overeenstemming biedt de inspecteur aan de belanghebbende of diens vertegenwoordiger/gemachtigde een redelijke termijn van minstens één week om zich te beraden, zijn adviseur te raadplegen of alsnog (fiscaal-)juridisch advies in te winnen, voordat hij zich definitief vastlegt. De inspecteur neemt deze bedenktermijn in acht tenzij de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger of gemachtigde uitdrukkelijk verklaart daar geen behoefte aan te hebben.
9. De concept-overeenkomst wordt door de inspecteur in tweevoud opgemaakt, ondertekend en vervolgens ter ondertekening aan de andere partij (belanghebbende, of wanneer daarvan sprake is, diens vertegenwoordiger/gemachtigde) verzonden. Een door beide partijen ondertekend exemplaar van de vaststellingsovereenkomst wordt in het klantdossier bewaard.
10. Bij de opzegging van een vaststellingsovereenkomst houdt de inspecteur rekening met de gerechtvaardigde belangen van belanghebbende, hetgeen onder meer mee kan brengen dat een redelijke opzegtermijn in acht wordt genomen.
11. Er mogen geen afspraken worden gemaakt die – beoordeeld ten tijde van het aangaan van de vaststellingsovereenkomst – op het tijdstip waarop c.q. gedurende de periode waarover de overeenkomst van kracht is, duidelijk in strijd zijn met de wet.
    Voorts mogen geen afspraken worden gemaakt over:
    a. de aspecten belastingrente, heffingsrente, invorderingsrente, bezwaar- en proceskostenvergoeding en bestuurlijke boete indien in combinatie met zo'n afspraak uitruil met betrekking tot andere aspecten of met elementen van de heffing of invordering plaatsvindt;
    b. de houdbaarheid van belastingbesparende constructies. Daaronder worden verstaan voornamelijk op belastingbesparing gerichte handelingen die door de wetgever niet zijn voorzien en

die beleidsmatig ongewenst worden geacht. In dat geval kan de inspecteur, indien daartoe aanleiding bestaat, belanghebbende meedelen dat de constructie bestreden zal worden (zie ook onderdeel 4);
   c. zaken die betrekking hebben op (georganiseerd) arbeidsvoorwaardenoverleg tussen werkgevers(verenigingen) en werknemers(verenigingen) in het kader van bedrijfstak- of ondernemingscao’s (tenzij beide cao-partijen reeds een concreet onderhandelingsresultaat hebben bereikt en naar aanleiding daarvan de inspecteur een rechtsvraag hebben voorgelegd);
   d. het al dan niet aanwenden van rechtsmiddelen in een strafzaak;
   e. het al dan niet aanmelden van enig delict op basis van de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten.
12. Alvorens de termijn voor het opleggen van een aanslag is verstreken mogen geen afspraken worden gemaakt met belanghebbende dat deze zich niet op de termijnoverschrijding voor het opleggen van de aanslag zal beroepen.
13. Indien de in geschil zijnde correcties voldoen aan de criteria van de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten kan nog geen vaststellingsovereenkomst worden gesloten. In dat geval moet de zaak eerst worden gemeld bij de fraudecoördinator om duidelijkheid te verkrijgen over het te volgen traject.
14. Afspraken met groepen belanghebbenden vallen buiten het kader van deze regeling.
15. Het overleg kan betrekking hebben op de heffing of invordering van rijksbelastingen. Overleg tussen een belanghebbende en de inspecteur heeft in het algemeen betrekking op de toepassing van het belastingrecht in een concreet geval.
16. De vaststellingsovereenkomst die uit het overleg voortvloeit, wordt schriftelijk vastgelegd. Deze vastlegging bevat in ieder geval de volgende elementen:
   a. een verwijzing naar het gevoerde overleg en de daarmee samenhangende correspondentie;
   b. een omschrijving van de kwestie waarover overleg is gevoerd;
   c. een omschrijving van de feiten waarover partijen overeenstemming hebben dat deze feiten rechtens tussen hen gelden;
   d. de fiscaalrechtelijke of civielrechtelijke gevolgen van de overeenkomst daaronder begrepen het afzien van eventuele (im)materiële schadevergoeding;
   e. de periode waarvoor de overeenkomst geldt en een bepaling dat deze periode niet stilzwijgend wordt verlengd;
   f. de middelen, jaren, tijdvakken of belastingaanslagen waarop de vaststellingsovereenkomst betrekking heeft. Indien ook invorderingsaspecten in de vaststellingsovereenkomst zijn betrokken, verdient het aanbeveling op te nemen hoe de uit de vaststellingsovereenkomst voortvloeiende betalingen zullen worden verantwoord door de ontvanger;
   g. de omstandigheden op grond waarvan de overeenkomst eerder eindigt. Als reden voor de beëindiging van een overeenkomst dient te worden opgenomen een voor de betreffende vaststellingsovereenkomst relevante wetswijziging of wijziging van op de wet gebaseerde voorschriften. Ook een latere wijziging van relevante beleidsregels en jurisprudentie kan reden zijn om een overeenkomst te beëindigen;
   h. de uitdrukkelijke verklaring van belanghebbende dat hij ter zake van het overeengekomene geen gebruik zal maken van het recht van bezwaar of beroep of dat hij zijn bezwaar- c.q. beroepschrift intrekt. Deze verklaring belet belanghebbende niet om de rechtsgeldige totstandkoming van de vaststellingsovereenkomst in bezwaar en vervolgens in beroep bij de belastingrechter te betwisten;
   i. de duur van de bedenktermijn die aan de aan de belanghebbende of diens vertegenwoordiger/gemachtigde is gegeven dan wel de uitdrukkelijke verklaring dat zij geen behoefte hebben aan een bedenktermijn;
   j. de overige bijzondere omstandigheden van het geval;
   k. het eventuele bedrag waarmee belanghebbende wordt tegemoetgekomen in de kosten voor juridische bijstand, indien de vaststellingsovereenkomst werd gesloten in de bezwaar- of beroepsfase. Voor de vergoeding van de kosten voor juridische bijstand wordt gehandeld overeenkomstig het (forfaitair) bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht.

26. Kosten- en schadevergoeding

1. De bevoegdheid van de Belastingdienst inzake de zelfstandige afhandeling van verzoeken om kosten- en schadevergoeding, anders dan voor kosten bedoeld in het Besluit proceskosten bestuursrecht, wordt als volgt vastgesteld. Indien het verzoek per geval het bedrag van € 10.000 niet te boven gaat, zijn de volgende in de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 genoemde functionarissen bevoegd om zelfstandig te beslissen op dergelijke verzoeken:
   - De (landelijk) directeuren van de in artikel 3, eerste lid, onderdeel a en onderdeel c1 genoemde organisatieonderdelen.
   - De algemeen directeur van de in artikel 3, onderdelen b1, b2 en f, genoemde organisatieonderdelen.

   Waar het fiscale beleid nog verwijst naar functionarissen in de Uitvoeringsregeling Belastingdienst

2003 van voor de wijziging van 13 maart 2013, nr. DB2013/99M, gaan alle rechten en plichten van deze functionarissen over naar de functionele opvolgers in de huidige Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.
Vorenstaande bevoegdheid geldt tevens indien het verzoek het bedrag van € 10.000 te boven gaat, voor zover de inspecteur van oordeel is dat het verzoek slechts tot een bedrag van maximaal € 10.000 dient te worden toegewezen.
2. Een verzoek om heroverweging van de beslissingen van de inspecteur op verzoeken om kosten- en schadevergoeding kan worden voorgelegd aan het cluster Bedrijf van het Directoraat-generaal Belastingdienst van het Ministerie van Financiën indien het verzoek het bedrag van € 5.000 te boven gaat. Bij heroverweging zal het verzoek om kosten- of schadevergoeding in volle omvang worden getoetst, waarbij niet is uitgesloten dat dit leidt tot een voor verzoeker nadeliger beslissing.
3. Bovenstaande geldt niet voor:
   - verzoeken om vergoeding van de kosten van rechtsbijstand tegen een besluit dat is genomen op of na 12 maart 2002. In dat geval is de wettelijke, forfaitaire vergoedingsregeling van toepassing die is geregeld bij en krachtens:
     - de artikelen 8:75 en 8:75a, juncto artikel 7:15 van de Awb voor bezwaar;
     - de artikelen 8:75 en 8:75a van de Awb voor beroep;
     - de artikelen 8:75 en 8:75 a, juncto artikel 7:28 van de Awb voor administratief beroep;
     - het Besluit proceskosten bestuursrecht van 22 december 1993, (Stb. 1993, 763).
   - verzoeken om betaling van coulancerente (zie onderdeel 20);
   - verzoeken die zijn gebaseerd op artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (verzoeken om een zuiver schadebesluit).

27. Coulancerentevergoeding

1. Wanneer de besluitvorming door de inspecteur meer tijd heeft gevergd dan gebruikelijk is, kan aanleiding bestaan om een coulancerentevergoeding te verlenen als de beslissing van de inspecteur heeft geleid tot een terug te geven bedrag. Dit geldt niet als in de bepalingen van belastingrente, heffingsrente en invorderingsrente voor deze situatie een regeling is getroffen.
2. Dit kan zich met name voordoen bij teruggaven als gevolg van middeling en verrekening van verliezen van een volgend jaar. De inspecteur vergoedt alleen coulancerente in die gevallen waarin de vertraging is te wijten aan een verzuim van de inspecteur en slechts over de periode waarin van vertraging sprake is geweest.
3. Het beleid ten aanzien van het verlenen van rentevergoedingen is gebaseerd op coulance en vloeit voort uit het streven naar een klantgerichte behandeling van belastingplichtigen.
4. Bij verstrekking van een coulancerentevergoeding geldt als rentepercentage: het percentage zoals beschreven in artikel 30hb, eerste lid, van de AWR, over de periode van de aan de inspecteur verwijtbare vertraging.
5. Verzoeken tot vergoeding van coulancerente worden door de inspecteur dan wel ontvanger afgehandeld.
6. Verzoeken tot vergoeding van coulancerente worden uitsluitend ingewilligd tegen finale kwijting aan de Staat.
7. Voor zover het gaat om zaken waarbij kan worden verwacht dat er van de besluitvorming een precedentwerking kan uitgaan, dient voorafgaand aan de besluitvorming contact te worden opgenomen met de medewerkers formeel recht van het Directoraat-generaal Belastingdienst van het Ministerie van Financiën.

28. Landelijk coördinator civiele heffingsprocedures

Er is een Landelijk coördinator civiele heffingsprocedures (hierna: de coördinator). Als een inspecteur overweegt een belastingplichtige of een derde in een civiele heffingsprocedure te doen dagvaarden, raadpleegt hij de coördinator. Ook als een inspecteur zelf in een civiele heffingsprocedure wordt gedagvaard, neemt hij onverwijld contact op met de coördinator. In beide gevallen draagt de coördinator zorg voor de verdere procedure, zo nodig na raadpleging van DGBel en zoveel als mogelijk in overleg met de inspecteur.

29. Citeertitel

1. Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit Fiscaal Bestuursrecht
2. De citeertitel wordt afgekort tot: BFB

30. Intrekking besluiten

De volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

Het besluit van 7 januari 2015, nr. BLKB2015/62M (Besluit Fiscaal Bestuursrecht), Stcrt. 2015, nr. 959.

31. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de dagtekening van de *Staatscourant* waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 15 februari 2016

De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blieck
Lid van het managementteam Belastingdienst